

Analiză comparativă privind recunoașterea și evaluarea imobilizărilor corporale – IAS 16 versus OMFP nr. 1.802/2014

Dr. ec. Mărioara MOLOCINIUC (HRIȚCAN)

Universitatea „Ștefan cel Mare” din Suceava

Abstract

Property, plant and equipment is present in any entity, regardless if it is a private or a state entity, their main objective being to provide benefits to the company. The right classification, depending on the company's line of business and the purpose for their use, is very important because it determines the applicable accounting treatment. The efficiency regarding the way these assets are recognized brings excess value to the entity, with a direct impact on the financial statements. The accountant's professional judgement used in choosing the accounting policies in order to ensure that those are the most relevant and that the accounting for is correct involves exigency and rigorous research, for a correct final result and a transparent image of the firm. Alternation of the accounting policies, as well as the alternation of the input values of property, plant and equipment can significantly influence the values recorded in the financial statements, as well as the financial position and performance.

The aim of this article is to highlight the main aspects related to the recognition and evaluation of property, plant and equipment according to the moment they enter in the entity. Therefore, at the end of this research we will know the applicable accounting treatments as well as the main differences between the IAS 16 Property, Plant and Equipment and the Order of the Minister of Public Finance No. 1802/2014 for the approval of the Accounting regulations regarding the individual annual financial statements and consolidated annual financial statements, as subsequently amended and supplemented.

Key terms: IAS 16, OMPF No. 1802/2014, property, plant and equipment, cost, evaluation, input value, fair value

Termeni-cheie: IAS 16, OMFP nr. 1.802/2014, imobilizări corporale, cost, evaluare, valoare de intrare, valoare justă

Clasificare JEL: M41, M48

To cite this article: Mărioara Molociniuc (Hrițcan), *Analiză comparativă privind recunoașterea și evaluarea imobilizărilor corporale – IAS 16 versus OMFP nr. 1.802/2014*, *CECCAR Business Review*, N° 4/2021, pp. 9-18, DOI: <http://dx.doi.org/10.37945/cbr.2021.04.02>

➔ Introducere

Evaluarea cu atenție și înțelegerea sistemului contabil minimizează posibilitatea apariției erorilor, a lipsurilor de gestiune și a fraudelor. Entitățile care intră sub incidența Standardelor Internaționale de Raportare Financiară sunt deosebit de importante pe piața economică. Ele sunt societăți de interes public datorită indicatorilor realizați și importanței sociale. Pentru îmbunătățirea comunicării financiar-contabile, prin asigurarea transparenței și crearea unui mediu de afaceri bine încheșat, s-au făcut eforturi la nivel global.

Numeroase entități din România aplică reglementările contabile conforme cu directivele europene, prevăzute în Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind

situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, cu modificările și completările ulterioare. Acesta include reguli și tratamente contabile asemănătoare în mare parte celor din IFRS, existând totuși și diferențe de tratament contabil.

Pentru ca o entitate economică să fie eficientă și să ofere o imagine rezonabilă a activelor corporale deținute și credibilitate situațiilor financiare, recunoașterea și evaluarea activelor sunt obligatorii. Literatura de specialitate admite importanța recunoașterii și evaluării imobilizărilor corporale și aduce în dispută și practicile care pot fi aplicate în aprecierea acestora. Pentru atenuarea riscurilor de a recunoaște o imobilizare într-o categorie necorespunzătoare trebuie acordată o atenție deosebită scopului achiziției, dar și obiectului de activitate al societății. Reglementările și practicile de la nivel internațional oferă posibilitatea de a alege categoria potrivită în funcție de scop. Scopul principal al imobilizărilor corporale este de a aduce beneficii economice entității o perioadă de timp cât mai mare, ele putând fi folosite atât în activitatea de producție, cât și în scop administrativ.

La recunoașterea activelor corporale este adus în discuție și costul acestora, care poate avea diferite valori, în funcție de modul de formare a lui și de proveniența imobilizării. În acest articol vor fi dezbătute diferențele dintre legislația din România – OMFP nr. 1.802/2014 – și cea conformă cu IFRS/IAS 16 *Imobilizări corporale*, tema prezentând interes atât pentru practicieni, cât și pentru mediul academic. Cu ajutorul exemplelor practice comparative vom evidenția aspectele relevante privind recunoașterea și evaluarea activelor corporale și vom face comentarii pe baza decalajelor constatate. Identificarea cadrului de referință aplicabil în evaluarea acestor active este primordial, deoarece valorile prezentate în situațiile financiare pot fi diferite. Politicile contabile au și ele un rol fundamental, cu repercusiuni asupra imaginii bilanțului contabil, precum și asupra rezultatului și indicatorilor financiari.

➔ Scopul și metodologia cercetării

Scopul cercetării este de a evidenția aspectele importante legate de recunoașterea și evaluarea imobilizărilor corporale conform IAS 16, astfel încât la sfârșitul studiului să cunoaștem deosebirile dintre standardul internațional și OMFP nr. 1.802/2014.

Metodologia cercetării rezidă într-o analiză comparativă între legislația românească privind imobilizările corporale, respectiv OMFP nr. 1.802/2014, și IAS 16. Metodele de cercetare folosite sunt cea calitativă, prin documentarea, observarea, interpretarea, explicarea și înțelegerea procedurilor folosite, și cea comparativă, prin exemple practice aplicabile în cazul celor două reglementări contabile în vigoare.

Obiectivele principale ale studiului sunt:

- explorarea literaturii de specialitate privind imobilizările corporale;
- analiza implicațiilor raționamentului profesional în recunoașterea și evaluarea imobilizărilor corporale;
- determinarea impactului imobilizărilor corporale asupra situațiilor financiare;
- prezentarea concluziilor.

Principalele întrebări ale cercetării sunt corelate cu obiectivele acestea:

✓ *Care sunt cele mai importante deosebiri între legislația românească și cea internațională în ce privește contabilizarea imobilizărilor corporale?*

✓ *Care este impactul acestor deosebiri asupra situațiilor financiare?*

➔ Recunoașterea imobilizărilor corporale

Pornind de la intrarea într-o societate, imobilizările corporale trebuie să primească tratamentul contabil potrivit, în funcție de necesitatea și durata folosirii lor. Profesionistul contabil pune în aplicare raționamentul său și experiența lui profesională astfel încât să fie respectate criteriile de recunoaștere și toate prevederile legale în vigoare.

În categoria activelor corporale sunt incluse terenurile și amenajările de terenuri, construcțiile, instalațiile tehnice și mijloacele de transport, animalele și plantațiile, mobilierul, aparatura birotică, echipamentele de protecție a valorilor umane și materiale, imobilizările corporale în curs. Imobilizările corporale sunt recunoscute ca active ale unei societăți atunci când îndeplinesc următoarele condiții:

- este probabilă generarea către entitate de beneficii economice viitoare aferente activului;
- costul activului poate fi măsurat în mod credibil.

Recunoașterea imobilizărilor corporale trebuie efectuată cu prudență, exercitând raționamentul profesional și ținând seama de toate circumstanțele relevante. Standardul permite recunoașterea acestor active pe componente dacă au o valoare semnificativă și îndeplinesc criteriile de recunoaștere.

Atât IAS 16, cât și OMFP nr. 1.802/2014 prevăd recunoașterea activelor care sunt utilizate o perioadă mai mare de un an, dar nu specifică un plafon valoric de la care un activ poate fi încadrat în categoria imobilizărilor corporale. Fiecare entitate trebuie să adopte politici contabile în care să fie menționată valoarea de la care activele sunt recunoscute drept imobilizări corporale. Hotărârea Guvernului nr. 276/2013 privind stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe prevede suma de 2.500 lei ca valoare de inventar a imobilizărilor corporale, aceasta fiind utilizată în scopuri fiscale.

■ Înregistrarea imobilizărilor corporale

Conform IFRS, imobilizările corporale pot fi contabilizate în diferite moduri, în funcție de obiectul de activitate al societății, precum și de scopul achiziționării lor, astfel:

✓ Imobilizările corporale care **sunt achiziționate pentru a fi folosite în activitatea de producție, în furnizarea de bunuri sau servicii ori în scopuri administrative** se contabilizează potrivit IAS 16 *Imobilizări corporale*, în conturile 211 „Terenuri și amenajări de terenuri”, 212 „Construcții” și 213 „Instalații tehnice și mijloace de transport”.

✓ Imobilizările corporale care **sunt achiziționate în vederea vânzării** se contabilizează potrivit IFRS 5 *Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte*, în contul 311 „Active imobilizate deținute în vederea vânzării”.

✓ Imobilizările corporale care **sunt achiziționate în scopul amenajării sau construirii de locuințe noi în vederea vânzării** se contabilizează potrivit IAS 2 *Stocuri*, în contul 371 „Mărfuri”.

✓ Imobilizările corporale care **sunt achiziționate pentru a obține venituri din chirii sau pentru creșterea valorii capitalului** se contabilizează potrivit IAS 40 *Investiții imobiliare*, în contul 215 „Investiții imobiliare”.

Profesionistul contabil trebuie să aplice raționamentul profesional, să analizeze cu atenție fiecare informație, astfel încât imobilizările corporale să fie încadrate în categoria corespunzătoare. **Scopul** este principalul reper în contabilizarea lor. De la intrarea în unitate sau pe parcursul utilizării lor trebuie să se stabilească necesitatea acestora în activitatea curentă. Dacă sunt folosite în scop administrativ, atunci se alege înregistrarea în clasa corespunzătoare. Pe parcursul utilizării lor, scopul poate fi schimbat. Astfel, clădirea folosită în scop administrativ poate trece cu ușurință în categoria stocurilor sau a investițiilor imobiliare. Singura condiție este găsirea celui mai adecvat tratament contabil, care să ajute la prezentarea fidelă a imaginii firmei, pentru că aplicarea lui poate avea un impact semnificativ asupra rezultatului și a situațiilor financiare.

Exemplul 1

SC Mary SA achiziționează două terenuri astfel:

1. un teren în valoare de 400.000 lei, pe care dorește să construiască o clădire administrativă;
2. un teren în valoare de 200.000 lei, pe care intenționează să construiască un imobil cuprinzând locuințe ce urmează să fie vândute împreună cu terenul.

1. Achiziția terenului în scop administrativ	2111 „Terenuri”	=	404 „Furnizori de imobilizări”	400.000 lei
2. Achiziția terenului în scopul construirii de locuințe noi destinate vânzării	371 „Mărfuri”	=	401 „Furnizori”	200.000 lei

Exemplul 2

SC Mary SA, ce are ca obiect principal de activitate achiziția și vânzarea de clădiri, achiziționează trei imobile astfel:

1. o clădire în valoare de 350.000 lei, cu scopul de a fi închiriată terților în baza unui contract de leasing operațional. Costul comisionului datorat agenției imobiliare este de 10.000 lei, iar taxele notariale, de 5.000 lei;
2. o clădire în valoare de 400.000 lei, cu scop administrativ;
3. o clădire la costul de 500.000 lei.

1. Achiziția clădirii în scopul închirierii	2152 „Investiții imobiliare evaluate la cost”	=	404 „Furnizori de imobilizări”	365.000 lei
2. Achiziția clădirii în scop administrativ	212 „Construcții”	=	404 „Furnizori de imobilizări”	400.000 lei
3. Achiziția clădirii ca marfă	371 „Mărfuri”	=	401 „Furnizori”	500.000 lei

După cum putem observa, starea reală a entității este redată odată cu identificarea scopului utilizării imobilizării corporale (nr. 1 și 2), precum și cu acordarea atenției cuvenite obiectului său de activitate (nr. 3). Deciziile investitorilor pot fi influențate de aceste valori, deoarece ele sunt substanțiale, precum și de cheltuielile ulterioare, care au repercusiuni asupra rezultatului financiar.

➔ Evaluarea imobilizărilor corporale

Evaluarea reprezintă procesul prin care se decide valoarea la care elementele situațiilor financiare sunt recunoscute în contabilitate și sunt prezentate în bilanț și în contul de profit și pierdere. Intrarea imobilizărilor corporale într-o entitate se face la diferite valori, în funcție de proveniența lor, astfel:

- **costul de achiziție** – pentru bunurile procurate cu titlu oneros;
- **costul de producție** – pentru bunurile produse în entitate;
- **valoarea de aport** – pentru bunurile reprezentând aport la capitalul social, stabilită de un evaluator membru ANEVAR;
- **valoarea justă** – pentru bunurile obținute cu titlu gratuit sau plus la inventar.

O definiție importantă din IAS 16 este cea a **costului**. Determinarea acestuia este necesară cu ocazia intrării și ieșirii din entitate a activelor, la achiziția sau la producția lor. Astfel, **costul** reprezintă:

- suma în numerar sau în echivalente de numerar;
- valoarea justă a altei contraprestații oferite pentru a dobândi un activ la data achiziției sau construcției acestuia;

• valoarea atribuită aceluși activ la recunoașterea inițială în conformitate cu dispozițiile specifice ale altor IFRS-uri.

Principalele deosebiri între reglementarea contabilă românească și IFRS sunt legate de politicile contabile aplicate în legătură cu costul de achiziție, costul de producție și valoarea justă.

■ Costul de achiziție

Componența costului de achiziție al unui activ este următoarea:

- prețul de cumpărare, inclusiv taxele vamale de import și cele de achiziție nerambursabile, după deducerea reducerilor comerciale și a rabaturilor;
- costurile referitoare la aducerea activului în locația și starea necesare funcționării;
- costul estimat inițial pentru dezasamblarea și înlăturarea acestuia și restaurarea amplasamentului unde este situat.

Potrivit OMFP nr. 1.802/2014, reducerea primită ulterior facturii de achiziție se evidențiază în contul 475 „Subvenții pentru investiții” și se reia la venituri pe durata de viață utilă a imobilizării, pe măsura înregistrării amortizării. Nu se recalculează valoarea de intrare a acesteia și cheltuielile cu amortizarea. Conform IAS 16, aceste reduceri se scad din costul inițial al activului și se recalculează cheltuielile cu amortizarea de la data inițială până în prezent.

Exemplu

La data de 01.01.N, SC Mary SA importă o instalație pentru exploatarea turbei, cheltuielile legate de achiziție fiind următoarele:

- preț de cumpărare – 200.000 lei;
- taxă vamală – 22.000 lei.

În legătură cu activul s-au făcut următoarele cheltuieli:

- costuri de deschidere a unei noi instalații – 46.000 lei;
- cheltuieli cu punerea în funcțiune – 36.000 lei;
- costuri de testare a funcționării corecte – 24.000 lei;
- cheltuieli cu piese de schimb (deoarece s-a constatat că utilajul nu funcționează la parametri prevăzuți inițial) – 30.000 lei;

- costuri de dezasamblare estimate inițial – 78.000 lei.

Durata de utilizare a activului este de 10 ani, iar amortizarea, liniară.

La data de 02.02.N, entitatea primește de la furnizorul de imobilizări o reducere comercială de 20.000 lei.

– Calculul costului:

- lei -

• Preț de cumpărare	200.000
+ Taxă vamală	22.000
+ Cheltuieli cu punerea în funcțiune	36.000
+ Costuri de testare a funcționării corecte a activului	24.000
+ Costuri de dezasamblare estimate inițial	78.000
Cost de achiziție	360.000

OMFP nr. 1.802/2014				IAS 16			
01.01.N							
– Achiziția utilajului (înregistrarea este similară în cazul ambelor reglementări contabile):							
2131	=	%		360.000 lei			
„Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)”		404		260.000 lei			
		„Furnizori de imobilizări”					
		1513		78.000 lei			
		„Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale și alte acțiuni similare legate de acestea”					
		446		22.000 lei			
		„Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”					
01.02.N							
– Înregistrarea amortizării începând cu luna următoare punerii în funcțiune: 360.000 lei/10 ani/12 luni = 3.000 lei/lună				– Înregistrarea amortizării începând cu data punerii în funcțiune: 360.000 lei/10 ani/12 luni = 3.000 lei/lună			
6811	=	2813	3.000 lei	6811	=	2813	6.000 lei
„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”		„Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport”	(1 lună)	„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor, a investițiilor imobiliare și a activelor biologice productive evaluate la cost”		„Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport”	(2 luni)
– Primirea reducerii comerciale:				– Primirea reducerii comerciale:			
404	=	4758	20.000 lei	2131	=	404	(20.000 lei)
„Furnizori de imobilizări”		„Alte sume primite cu caracter de subvenții pentru investiții”		„Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)”		„Furnizori de imobilizări”	
				– Anularea amortizării înregistrate în plus: 340.000 lei/10 ani/12 luni = 2.833 lei/lună (noua amortizare) (3.000 lei – 2.833 lei) x 2 luni = 334 lei			
		2813		2131			334 lei
		„Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport”		„Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)”			
01.03.N							
– Înregistrarea amortizării lunare și trecerea la venituri a subvenției primite:				– Înregistrarea amortizării lunare:			
6811	=	2813	3.000 lei	6811	=	2813	2.833 lei
„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”		„Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport”		„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor, a investițiilor imobiliare și a activelor biologice productive evaluate la cost”		„Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport”	

OMFP nr. 1.802/2014			IAS 16
4758	=	7584	168 lei
„Alte sume primite cu caracter de subvenții pentru investiții”		„Venituri din subvenții pentru investiții”	(20.000 lei/ 119 luni)

După cum putem observa, diferențele constatate între OMFP nr. 1.802/2014 și IAS 16 au impact asupra bilanțului și a contului de profit și pierdere ale perioadei respective.

Conform IAS 16, utilajul va figura în bilanț la valoarea de 340.000 lei, în schimb, conform legislației românești, acesta va fi prezentat la valoarea de 360.000 lei.

În contul de profit și pierdere se va înregistra o cheltuială cu amortizarea mai mică cu 167 lei/lună potrivit IFRS, iar potrivit OMFP nr. 1.802/2014 se va contabiliza un venit din subvenții guvernamentale pentru investiții în valoare de 168 lei. Adunând toate aceste cheltuieli, la sfârșitul anului vor rezulta sume însemnate care vor influența rezultatul exercițiului.

■ Costul de producție

Costul de producție reprezintă prețul de achiziție al materiilor prime și materialelor consumabile, incluzând și alte cheltuieli ce pot fi atribuite direct bunului respectiv.

Cheltuieli incluse în costul de producție	Cheltuieli care nu sunt incluse în costul de producție
<ul style="list-style-type: none"> ● costul, determinat conform IAS 2; ● materialele directe atribuite activului corporal; ● energia consumată în scopuri tehnologice; ● manopera directă; ● alte cheltuieli directe de producție; ● cota cheltuielilor indirecte de producție alocate în mod rațional ca fiind legate de fabricarea acestuia; ● costul îndatorării (obligatoriu capitalizat dacă perioada este mai mare de un an). 	<ul style="list-style-type: none"> ● valoarea rebuturilor/deșeurilor; ● depășirile consumului de materiale și de manoperă; ● profitul intern.

Înregistrările efectuate potrivit OMFP nr. 1.802/2014 sunt similare celor făcute potrivit IAS 16 și IAS 2, singura diferență fiind cheltuielile cu dobânda, care nu se capitalizează dacă perioada nu este mai mare de un an. Reglementarea românească stipulează că activul cu ciclu lung de fabricație este cel a cărui durată de realizare necesită o perioadă substanțială de timp, respectiv mai mare de un an, pe când IAS 23 *Costurile îndatorării* prevede doar o perioadă substanțială de timp.

Exemplu

SC Mary SA construiește în regie proprie o clădire administrativă. Durata de realizare a imobilului conform documentației este de 11 luni. Construcția este finanțată parțial printr-un credit bancar.

Entitatea contabilizează într-o lună următoarele cheltuieli pentru realizarea clădirii:

- cheltuieli cu materiile prime și materialele – 600.000 lei (601 = 301);
- cheltuieli cu salariile și contribuțiile aferente – 400.000 lei (641 = 421);
- amortizarea imobilizărilor – 24.000 lei (681X = 281X);

- cheltuieli cu autorizările legale – 12.000 lei (635 = 446);
- dobânzi la creditul bancar – 60.000 lei (666 = 1682);
- comisioane bancare plătite pentru neutilizarea liniei de credit conform graficului – 8.000 lei (668 = 462);
- cheltuieli cu studii topografice – 100.000 lei (614 = 401);
- cheltuieli cu amenzi înainte de obținerea tuturor aprobărilor – 20.000 lei (6581 = 462);
- cheltuieli cu proiectarea – 60.000 lei (614 = 401).

Total cheltuieli înregistrate în legătură cu imobilizarea corporală = 1.284.000 lei

Costul imobilizării corporale în curs la sfârșitul lunii = 600.000 lei + 400.000 lei + 24.000 lei + 12.000 lei + 60.000 lei + 100.000 lei + 60.000 lei = 1.256.000 lei

OMFP nr. 1.802/2014				IAS 16			
231	=	722	1.196.000 lei	231	=	722	1.256.000 lei
„Imobilizări corporale în curs de execuție”		„Venituri din producția de imobilizări corporale”		„Imobilizări corporale în curs de execuție”		„Venituri din producția de imobilizări corporale”	
212	=	231	1.196.000 lei	212	=	231	1.256.000 lei
„Construcții”		„Imobilizări corporale în curs de execuție”		„Construcții”		„Imobilizări corporale în curs de execuție”	
Cheltuiala cu dobânda aferentă creditului bancar nu este inclusă.				Cheltuiala cu dobânda aferentă creditului bancar este inclusă.			

Remarcăm și de această dată diferențe între cele două reglementări, cu consecințe asupra bilanțului. Valoarea la care va fi prezentată construcția conform IFRS este mai mare cu 60.000 lei, aceasta reprezentând suma cheltuielilor cu dobânda la creditul bancar.

Potrivit Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, persoanele juridice care au clădiri rezidențiale aflate în proprietate datorează impozit pe clădiri prin aplicarea unei cote între 0,08 și 0,2% asupra valorii impozabile a construcției. Aceasta este valoarea de la 31 decembrie a anului anterior și poate fi reprezentată de valoarea justă, cea de intrare sau cea de recepție a lucrărilor de construcții; în general este valoarea înscrisă în bilanț. Ea se actualizează o dată la trei ani, pe baza unui raport de evaluare întocmit de un evaluator autorizat și depus la organul fiscal local.

În exemplul nostru, activul entității care aplică IFRS are o valoare mai mare, ceea ce duce la o cheltuială cu impozitul pe clădiri mai mare, precum și la diminuarea rezultatului fiscal.

■ Valoarea justă

La evaluarea inițială a imobilizărilor corporale, această valoare se folosește atunci când se înregistrează un activ primit cu titlu gratuit sau constat plus la inventar.

Exemplu

La data de 21.08.N, SC Mary SA primește o subvenție guvernamentală în sumă de 20.000 lei pentru achiziția unei instalații, prețul acesteia fiind de 120.000 lei.

Varianta 1: Politica contabilă este de a recunoaște subvenția primită ca venit amânat.

Varianta 2: Politica contabilă este de a recunoaște subvenția primită prin deducerea ei din valoarea contabilă a activului.

În ambele cazuri, amortizarea instalației se face liniar, pe 3 ani.

Varianta 1 (IAS 16 și OMFP nr. 1.802/2014)				Varianta 2 (valabilă doar pentru IAS 16)			
– Primirea subvenției:				– Achiziția utilajului:			
4451	=	4751	20.000 lei	2131	=	404	120.000 lei
„Subvenții guvernamentale”		„Subvenții guvernamentale pentru investiții”		„Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)”		„Furnizori de imobilizări”	
– Încasarea subvenției:				– Primirea subvenției:			
5121	=	4451	20.000 lei	4451	=	2131	20.000 lei
„Conturi la bănci în lei”		„Subvenții guvernamentale”		„Subvenții guvernamentale”		„Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)”	
– Achiziția instalației:				– Încasarea subvenției:			
2131	=	404	120.000 lei	5121	=	4451	20.000 lei
„Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)”		„Furnizori de imobilizări”		„Conturi la bănci în lei”		„Subvenții guvernamentale”	
– Înregistrarea amortizării lunare: 120.000 lei/3 ani/12 luni = 3.334 lei/lună				– Înregistrarea amortizării lunare: (120.000 lei – 20.000 lei)/3 ani/12 luni = 2.778 lei/lună			
6811	=	2813	3.334 lei	6811	=	2813	2.778 lei
„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”		„Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport”		„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor, a investițiilor imobiliare și a activelor biologice productive evaluate la cost”		„Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport”	
– Transferul de la venituri în avans la venituri curente: 20.000 lei/3 ani/12 luni = 556 lei/lună							
4751	=	7584	556 lei				
„Subvenții guvernamentale pentru investiții”		„Venituri din subvenții pentru investiții”					

Din exemplul de mai sus se poate observa importanța politicilor contabile. Influența lor asupra situațiilor financiare este semnificativă, de aceea profesionistul contabil sau auditorul, înainte de a se uita peste cifrele din contabilitate, trebuie să citească politicile contabile ale societății respective și să înțeleagă efectul lor asupra rezultatului contabil.

IFRS-urile permit deducerea subvenției primite din valoarea contabilă a activului, ceea ce face ca valoarea acestuia să fie mai mică în bilanț și să producă efecte asupra contului de profit și pierdere datorită cheltuielilor cu amortizarea mai mici, calculate la un cost mai mic. Prezentarea de mai sus evidențiază principalele deosebiri dintre cele două reglementări contabile: conform legislației din România, cheltuiala cu amortizarea lunară este de 3.334 lei, în timp ce, potrivit IFRS, aceasta este de 2.778 lei. Cheltuielile cu amortizarea sunt deductibile din punct de vedere fiscal, deci va fi afectat și impozitul pe profit amânat.

➔ Concluzii

Creșterea credibilității informațiilor prezentate de companii în situațiile financiare și asigurarea comparabilității lor cu cele ale altor entități din domenii asemănătoare duc la atragerea de noi investitori și astfel la dezvoltarea economiei. Investitorii de pe piața de capital doresc claritate și un limbaj comun, motiv pentru care rezultatul contabil trebuie să poată fi înțeles de orice persoană care are un interes și capacitatea profesională de a înțelege. El trebuie să reflecte realitatea economică a entității, indiferent de țară, și să respecte principiile și regulile contabile.

Impactul imobilizărilor corporale asupra bilanțului și contului de profit și pierdere este semnificativ datorită cheltuielilor generate – atât cu amortizarea, cât și cu întreținerea și funcționarea lor. Politica contabilă aleasă poate influența valorile înregistrate în situațiile financiare, precum și poziția și performanța financiară.

Pentru o aplicare adecvată a IFRS, entitățile sunt obligate să adopte politici contabile și să se asigure că sunt respectate prevederile legale. Toate deciziile luate referitor la contabilizarea operațiunilor privind imobilizările corporale trebuie argumentate de dispoziții din IFRS.

Din cercetarea de față deducem importanța imobilizărilor corporale și a metodelor de evaluare utilizate. Momentele evaluării și formele pe care le îmbracă valoarea de intrare a activelor, conținutul principalelor valori folosite, particularitățile în ce privește diferențele dintre reglementările contabile, precum și în evaluarea pe categorii de active sunt subiecte de interes pentru profesioniștii contabili.

Efectele acestor metode asupra situațiilor financiare sunt substanțiale, de aceea, fiecare entitate economică este obligată să prezinte în notele explicative detalii despre cadrul general de raportare aplicabil, reglementările contabile care au stat la baza întocmirii situațiilor financiare anuale și politicile contabile folosite. Orice modificare a politicilor contabile trebuie menționată în notele explicative împreună cu natura și motivele care au stat la baza deciziei luate.

Bibliografie

1. Bâtcă-Dumitru, C.-G., Sahlian, D.-N., Irimescu, A.-M. (2018), *Contabilitate și raportare financiară*, ediția a II-a, Editura CECCAR, București.
2. IASB (2017), *Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS). Norme oficiale emise la 1 ianuarie 2017*, traducere, Editura CECCAR, București.
3. Hotărârea Guvernului nr. 276/2013 privind stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe, publicată în Monitorul Oficial nr. 313/30.05.2013.
4. Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial nr. 688/10.09.2015, cu modificările și completările ulterioare.
5. Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, publicat în Monitorul Oficial nr. 963/30.12.2014, cu modificările și completările ulterioare.
6. Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 666/2015 privind aplicarea Reglementărilor contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară de către unele entități cu capital de stat, publicat în Monitorul Oficial nr. 442/22.06.2015.
7. Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2.844/2016 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, publicat în Monitorul Oficial nr. 1.020 și 1.020 bis/19.12.2016, cu modificările și completările ulterioare.

➔ **Recunoaștere:** Acest articol are la bază rezultatele cercetării cofinanțate prin proiectul „DECIDE – Dezvoltare prin educație antreprenorială și cercetare inovativă doctorală și postdoctorală”, cod POCU/380/6/13/125031, proiect cofinanțat din Fondul Social European prin Programul Operațional Capital Uman 2014-2020.